

Peran Komisaris Independen, Komite Audit dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan Dimoderasi *Whistleblowing System*

Adelia Eka Safitri^{1*}, Puspita Rani²

^{1,2} Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Budi Luhur.

*E-mail koresponden: adeliaesf@gmail.com

ABSTRACT

Purpose -- To analyze the effect of independent commissioners, audit committees and audit quality on the integrity of financial statements and the moderating effect of the whistleblowing system.

Methodology -- 24 transportation companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2015-2019 period were used as research samples selected by the purposive sampling method. The research hypothesis was tested using the Moderated Regression Analysis (MRA) method.

Findings -- This study proves that audit quality has a significant positive effect on the integrity of financial statements, while the independent commissioner and audit committee variables have no significant effect on the integrity of financial statements. In addition, this study proves that the whistleblowing system variable significantly weakens the relationship between audit quality and financial statement integrity, but it is not found to significantly affect the relationship between independent commissioners and audit committee variables on financial statement integrity.

Suggestion -- The results of this study have implications for the importance of maximizing audit quality by prioritizing alternatives to the use of Big Four auditors which have been shown to significantly improve the integrity of financial statements. Other findings regarding the whistleblowing system can weaken the positive effect between audit quality and the integrity of financial statements, which has implications for auditors, both non-big four and big four public accounting firms, to continue to carry out audit processes according to audit standards and procedures that should be without relying on the merits or badness of whistleblowing the company's system.

Keywords: Integrity of Financial Statements, Independent Commissioners, Audit Committee, Audit Quality, and Whistleblowing system

Received 28 Dec 2021, Revised 19 Jan 2021, Accepted 28 Jan 2022, Available Online 31 Jan 2022

Research type: Research Paper

PENDAHULUAN

Laporan keuangan menggambarkan kondisi keuangan dan hasil usaha dan mengandung sumber informasi yang secara formal wajib dipublikasikan. Setiap keputusan ekonomi yang diambil seharusnya didasari oleh informasi keuangan yang tersaji dalam laporan keuangan, sehingga akan sangat penting kebutuhan untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berintegritas (Dewi dan Putra, 2016). Relevan dan reliable merupakan karakteristik kualitas utama untuk informasi laporan keuangan. Informasi dikatakan relevan jika informasi tersebut dapat berpengaruh pada pengguna untuk menguatkan atau mengubah harapan pengguna laporan keuangan. Informasi dapat dinyatakan reliabel jika informasi bebas dari kesalahan, tidak membingungkan, andal serta dapat dipercaya (Dewi dan Putra, 2016).

Walaupun terdapat konsep yang menjelaskan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus relevan dan reliabel, namun masih banyak perusahaan yang tidak menerapkan

konsep tersebut sehingga menjadikan laporan keuangannya tidak dapat dipercaya atau tidak berintegritas. Seperti beberapa kasus manipulasi laporan keuangan yang terjadi dalam 5 tahun ke belakang ini. Diantaranya terjadi pada perusahaan Toshiba dan PT Inovisi Infracom, Tbk. (INVS) pada tahun 2015, PT Hanson International, Tbk. (MYRX) pada tahun 2016, British Telecom pada tahun 2017, Sun Prima Nusantara Pembiayaan (SNP) Finance pada tahun 2018, serta pada tahun 2019 kasus manipulasi pelaporan keuangan tersebut terjadi pada PT Garuda Indonesia (Persero), Tbk.

Penyimpangan laporan keuangan dapat didorong oleh beberapa faktor, salah satunya adalah motivasi yang berbeda pada karyawan di tingkat manajerial perusahaan (Febrilyantri, 2020). Perlu adanya pengawasan yang efektif demi mencegah penyimpangan tersebut. Pengawasan tersebut bisa dilakukan perusahaan dengan menerapkan mekanisme tata kelola perusahaan yang baik. Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) tahun 2006, *good corporate governance* (GCG) diperlukan untuk mendorong terciptanya pasar yang efisien, transparan dan konsisten dengan peraturan perundang-undangan.

Mekanisme GCG mencakup beberapa indikator, salah satunya adalah dewan komisaris yang bertugas dan bertanggungjawab secara kolektif untuk melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada Direksi serta memastikan bahwa Perusahaan menerapkan mekanisme GCG yang optimal. Dewan Komisaris dapat terdiri dari Komisaris yang tidak berasal dari pihak terafiliasi yang dikenal sebagai Komisaris Independen (KNKG, 2006). Dengan sifatnya yang independen, komisaris independen diharapkan dapat mengesampingkan kepentingan pribadi serta menghindari adanya benturan kepentingan saat menjalankan tugas, sehingga dapat meminimalisir tindak penyelewengan yang dapat dilakukan pihak manajemen terhadap laporan keuangan dan dapat menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas (Juliana dan Radita, 2019).

Beberapa peneliti sebelumnya telah meneliti bagaimana pengaruh komisaris independen terhadap integritas laporan keuangan, namun hasil dari penelitian-penelitian tersebut masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi dan Putra (2016) dan Anggraeni et al. (2020) menyatakan bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Siahaan (2017), Istiantoro et al. (2017), dan Fatimah et al. (2020) menyatakan bahwa komisaris independen tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Berdasarkan hasil penelitian Siahaan (2017), Sofia (2018), dan Anggraeni et al. (2020) menyatakan bahwa komite audit berpengaruh positif secara signifikan terhadap integritas laporan keuangan. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Dewi dan Putra (2016), Himawan (2019), dan Fatimah et al. (2020) menyatakan bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan.

Akuntan publik memiliki peran dalam memberikan keyakinan atas kualitas informasi yang diajikan dalam laporan keuangan tersebut dengan memberikan opini atas kewajaran penyajian informasi dalam laporan keuangan. Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya. Kualitas audit cenderung dapat dihubungkan dengan ukuran perusahaan audit. Perusahaan audit yang besar akan menjaga reputasinya dengan memberikan kualitas audit yang tinggi (Juliana dan Radita, 2019). Tingginya kualitas audit diharapkan dapat mencegah atau mendeteksi manipulasi yang terjadi pada laporan keuangan yang diaudit, sehingga laporan keuangan dianggap memiliki integritas (Danuta dan Wijaya, 2020). Beberapa penelitian terdahulu Puspita dan Utama (2016) serta Juliana dan Radita (2019) menyatakan bahwa kualitas audit berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Aljufri (2014), dan Danuta dan Wijaya (2020) menyatakan bahwa kualitas audit tidak mempengaruhi integritas laporan keuangan.

Banyak cara yang dapat dilakukan dalam mewujudkan integritas laporan keuangan. Menurut Association of Certified *Fraud* Examiners (ACFE) tahun 2019 keberadaan sistem kontrol yang kuat

merupakan hal yang diperlukan sebagai upaya preventif dalam menanggulangi permasalahan kecurangan (*fraud*). Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada tahun 2008 telah menggagas sebuah sistem pencegahan kecurangan yaitu *whistleblowing system*. Hasil survey yang dilakukan ACFE tahun 2019 menunjukkan bahwa metode *whistleblowing system* dipandang sebagai sarana pencegahan kecurangan (*fraud*) yang cukup efektif. *Whistleblowing system* merupakan sistem pengendalian internal yang ada di dalam perusahaan untuk mencegah adanya praktik kecurangan atau penyimpangan, salah satunya dalam penyajian laporan keuangan.

Penelitian mengenai pengaruh moderasi *whistleblowing system* terhadap hubungan komite audit terhadap integritas laporan keuangan baru dilakukan oleh Sofia (2018). Oleh karena itu, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian kembali terkait faktor-faktor yang mempengaruhi integritas laporan keuangan agar berkontribusi dalam hal penambahan referensi terkait efek moderasi *whistleblowing system* dalam meningkatkan integritas laporan keuangan yang relatif masih sedikit.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas maka penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh komisaris independen, komite audit, dan kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan, serta penelitian ini juga dilakukan untuk menguji pengaruh *whistleblowing system* dalam mempengaruhi hubungan antar ketiga variabel independen terhadap variabel integritas laporan keuangan.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Keagenan (Agency Theory)

Teori keagenan membahas mengenai hubungan antara principal dan agent. Hubungan kedua pihak tersebut terikat oleh kontrak (Jensen dan Meckling, 1976). Hubungan tersebut pada umumnya dikonseptualisasikan antara pemilik perusahaan (principal) dan manajemen (agent). Meisser et al. (2006) berpendapat bahwa ada dua masalah yang timbul dari hubungan keagenan tersebut, yaitu terjadinya asimetri informasi dan terjadinya konflik kepentingan antara pengelola dan pemilik (Saad dan Abdillah, 2019). Munculnya asimetri informasi tersebut dapat membuka peluang bagi pengelola untuk mengambil tindakan memanipulasi laporan keuangan untuk menipu pemilik tentang kinerja ekonomi perusahaan (Permatasari, 2019). Akibat dari masalah keagenan tersebut (agency problem) menyebabkan timbulnya biaya yang harus dikeluarkan untuk mengatasinya.

Teori Sinyal (Signalling Theory)

Menurut Brigham dan Houston (2011) teori sinyal merupakan suatu tindakan yang diambil manajemen suatu perusahaan memberikan petunjuk kepada investor tentang bagaimana manajemen menilai prospek perusahaan. Informasi yang lengkap, relevan, akurat dan tepat waktu sangat diperlukan oleh investor di pasar modal sebagai alat analisis untuk mengambil keputusan investasi.

Fraud Pentagon Theory

Menurut Crowe (2012) terdapat lima faktor yang mendasari seseorang melakukan tindak kecurangan (*fraud*) yaitu arrogance (arogansi), competence (kemampuan), opportunity (kesempatan), pressure (tekanan), dan rationalization (rasionalisasi). Kecurangan dapat dicegah melalui internal control yang efektif. Salah satu sarana internal control ialah *whistleblowing system* (Cahyo dan Sulhani, 2017).

Integritas Laporan Keuangan

Laporan keuangan memuat informasi mengenai kondisi perusahaan. Informasi tersebut digunakan oleh para pihak yang memiliki kepentingan. Oleh karena itu, informasi yang termuat didalamnya harus memiliki kualitas andal, sehingga dapat dipercaya. Kualitas andal yaitu apabila tidak

menyesatkan, tidak ada kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai informasi yang jujur dan disajikan secara wajar (Rozania et al., 2013). Menurut Dewi dan Putra (2016) integritas laporan keuangan adalah suatu keadaan dimana laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dan menunjukkan informasi tidak bias. *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 2 menyatakan bahwa integritas laporan keuangan merupakan kualitas informasi yang menjamin bahwa informasi secara wajar bebas dari kesalahan dan bias serta secara jujur menyajikan apa yang dimaksudkan untuk dinyatakan (Rahiim dan Wulandari, 2014). Oleh karena itu, informasi yang memiliki integritas yang tinggi memiliki kemampuan untuk mempengaruhi keputusan pembaca laporan keuangan untuk membantu membuat keputusan (Siahaan, 2017).

Komisaris Independen

Dewan Komisaris tidak boleh ikut serta dalam pengambilan keputusan operasional perusahaan. Dewan Komisaris dapat terdiri dari Komisaris yang tidak berasal dari pihak terafiliasi disebut dengan Komisaris Independen. Sedangkan menurut Otoritas Jasa Keuangan (OJK) Dalam Peraturan OJK No.33/POJK04/2014 mengenai Direksi dan Dewan Komisaris Emiten atau Perusahaan Publik, Komisaris Independen adalah anggota Dewan Komisaris yang berasal dari luar emiten atau perusahaan publik dan memenuhi persyaratan sebagai Komisaris Independen. Menurut Istiantoro et al. (2017) keberadaan komisaris independen dalam perusahaan bertujuan untuk menyeimbangkan dalam pengambilan keputusan khususnya dalam rangka perlindungan terhadap pemegang saham minoritas dan pihak-pihak lain yang terkait.

Komite Audit

Menurut Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dalam Peraturan OJK Nomor 55/POJK.04/2015 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit, Komite Audit adalah komite yang dibentuk oleh dan bertanggung jawab kepada Dewan Komisaris dalam membantu melaksanakan tugas dan fungsi Dewan Komisaris. Komite Audit bertugas untuk memastikan laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku, struktur pengendalian internal perusahaan dilaksanakan dengan baik, pelaksanaan audit internal dan eksternal dilaksanakan sesuai dengan standar audit yang berlaku, dan tindak lanjut temuan hasil audit dilaksanakan oleh manajemen (Istiantoro et al., 2017).

Kualitas Audit

Menurut De Angelo (1981) kualitas audit merupakan segala kemungkinan (joint probability) dimana auditor dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien pada saat melakukan proses audit dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan dengan bergantung pada kompetensi dan independensi yang dimilikinya. Kualitas audit sangat penting bagi pengguna laporan keuangan dalam menentukan keputusan yang tepat. Dengan adanya kualitas audit yang baik maka informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dapat lebih dipercaya dan diandalkan.

Whistleblowing system

Menurut Cahyo dan Sulhani (2017) dalam menjalankan GCG perusahaan harus menerapkan asas-asas dalam setiap aspek proses bisnisnya. Asas-asas tersebut yaitu transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, independensi, serta kewajaran dan kesetaraan. Perilaku dan moral para karyawan juga dapat dicerminkan dari GCG. Pelaporan pelanggaran (whistleblowing) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak

etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut (KNKG, 2008).

Pengaruh Komisaris Independen terhadap Integritas Laporan Keuangan

Dewan komisaris bertugas untuk mengawasi dan memberikan nasihat kepada direksi. Dewan komisaris dapat terdiri dari komisaris Independen. Dengan adanya komisari independen di dalamnya, maka dapat menyeimbangkan dalam pengambilan keputusan. Karena menjadi pihak yang tidak memiliki hubungan afiliasi dengan pemangku kepentingan maka Komisaris Independen dipercaya dapat mencegah manipulasi laporan keuangan (Himawan, 2019). Oktapiyana et al. (2018) juga mengatakan bahwa dengan adanya komisaris independen pada suatu perusahaan dapat mempengaruhi peningkatan integritas laporan keuangan yang dihasilkan oleh manajemen. Hasil penelitian Dewi dan Putra (2016) dan Anggraeni et al. (2020) menunjukkan bahwa komisaris independen berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Komisaris Independen berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan.

Pengaruh Komite Audit terhadap Integritas Laporan Keuangan

Komite Audit bertugas untuk memastikan laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku, struktur pengendalian internal perusahaan dilaksanakan dengan baik, pelaksanaan audit internal dan eksternal dilaksanakan sesuai dengan standar audit yang berlaku, dan tindak lanjut temuan hasil audit dilaksanakan oleh manajemen (Istiantoro et al., 2017). Komite audit memiliki fungsi utama dalam pengawasan penyusunan laporan keuangan yang berintegritas, yaitu laporan keuangan yang jujur dan memenuhi prinsip standar akuntansi, yaitu Standar Akuntansi Keuangan (Sofia, 2018). Hasil penelitian Siahaan (2017), Sofia (2018), dan Anggraeni et al. (2020) menunjukkan bahwa komite audit berpengaruh positif secara signifikan terhadap integritas laporan keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₂: Komite Audit berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Integritas Laporan Keuangan

Kemungkinan dimana auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kemampuan teknis auditor sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor tersebut (Hardiningsih (2010). Juliana dan Radita (2019) mengatakan bahwa audit yang dilakukan dengan baik atau berkualitas baik akan mengurangi kemungkinan terjadinya tindak kecurangan terhadap laporan keuangan. Sehingga, dapat menghasilkan laporan keuangan yang berintegritas. Tingginya kualitas audit diharapkan dapat mencegah atau mendeteksi manipulasi yang terjadi pada laporan keuangan yang diaudit, sehingga laporan keuangan dianggap memiliki integritas (Danuta dan Wijaya, 2020). Hasil penelitian Puspita dan Utama (2016) dan Juliana dan Radita (2019) menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₃: Kualitas Audit berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan.

Pengaruh Whistleblowing system dalam Memoderasi Komisaris Independen terhadap Integritas Laporan Keuangan

Dewan Komisaris memiliki tugas untuk mengawasi, termasuk mengawasi pihak manajemen dalam melakukan tugasnya dalam mengelola operasional perusahaan. Untuk mendukung pelaksanaan GCG

Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada tahun 2008, membuat sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*) sebagai alat penunjang fungsi pengawasan yang dilakukan oleh organ perusahaan, salah satunya Dewan Komisaris. Dewan Komisaris dapat terdiri dari Komisaris Independen yang tidak memiliki hubungan afiliasi dengan pihak pemangku kepentingan dalam perusahaan. Sifatnya yang independen dapat menilai suatu masalah dengan objektif tanpa memikirkan kepentingan sendiri maupun kepentingan pihak tertentu. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H_4 : *Whistleblowing system memperkuat hubungan antara Komisaris Independen dan integritas laporan keuangan.*

Pengaruh Whistleblowing system dalam Memoderasi Komite Audit terhadap Integritas Laporan Keuangan

Kebijakan *Good corporate governance* yang digagas oleh Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada tahun 2008, memasukkan sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*) sebagai faktor yang mendukung pelaksanaan *good corporate governance* (Sofia, 2018). Semakin efektif komite audit maka pengungkapan kecurangan pada laporan tahunan akan semakin baik (Cahyo dan Sulhani, 2017). Sehingga laporan keuangan yang dihasilkan juga berintegritas. Hasil penelitian Sofia (2018) menunjukkan bahwa *whistleblowing system* mampu memperkuat hubungan antara komite audit dan integritas laporan keuangan, sehingga dengan adanya kebijakan *whistleblowing system* yang ada dalam suatu perusahaan, tentunya akan membantu atau mendukung fungsi pengawasan dari Komite Audit (Sofia, 2018). Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

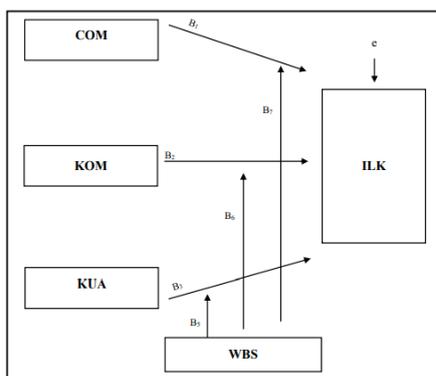
H_5 : *Whistleblowing system memperkuat hubungan antara komite audit dan integritas laporan keuangan.*

Pengaruh Whistleblowing system dalam Memoderasi Kualitas Audit terhadap Integritas Laporan Keuangan

Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (joint probability) dimana auditor dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien pada saat melakukan proses audit (De Angelo, 1981). Masalah keagenan dapat diminimalisasi dengan adanya monitoring eksternal dari pihak ketiga yang independen berupa akuntan publik yang berperan dalam memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dan disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum. Proses audit yang dilakukan oleh KAP Big four mengharuskan perusahaan untuk menerapkan sistem pengendalian yang kuat, semakin kuat sistem pengendalian internal yang diterapkan oleh perusahaan, semakin kecil kesempatan terjadinya kecurangan terutama dalam penyajian laporan keuangan sehingga akan meningkatkan integritas laporan keuangan (Srikandhi, 2020). Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H_6 : *Whistleblowing system memperkuat hubungan antara kualitas audit dan integritas laporan keuangan*

Berdasarkan uraian kerangka konseptual diatas, maka model penelitian yang relevan dengan hipotesis tersebut, adalah sebagai berikut:



Gambar. 1 Model Penelitian

METODOLOGI

Desain Penelitian

Model penelitian ini termasuk penelitian Statistik deskriptif merupakan analisis berupa gambaran atau deskripsi suatu data yang dapat dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, sum, range, kurtosis dan skewness (kemencengan distribusi) (Ghozali, 2018). Dalam memprediksi besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen penelitian ini menggunakan model persamaan regresi linear berganda dengan variabel moderasi.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan sektor transportasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2015 sampai dengan 2019 berjumlah 46 perusahaan. Dalam penelitiannya Penman dan Zhang (2002) menjelaskan bahwa investasi perusahaan menjadi tumpuan dalam hubungan antara kualitas laba dan akuntansi konservatif (Jama'an, 2008). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria sampel sebagai perusahaan subsektor transportasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2015-2019 dan perusahaan yang menerbitkan laporan tahunan, laporan keuangan dan laporan auditor independen secara lengkap per 31 Desember selama periode 2015-2019.

Pengukuran

Integritas Laporan Keuangan (ILK)

Juliana dan Radita (2019) mengatakan bahwa konservatisme dapat digunakan untuk mengukur integritas laporan keuangan. Konservatisme merupakan reaksi hati-hati terhadap ketidakpastian dan risiko yang terkait dengan situasi bisnis dapat dipertimbangkan secara memadai. Pengukuran integritas laporan keuangan ini mengacu pada penelitian Juliana dan Radita (2019) dengan menggunakan model Givoly dan Hayn (2000).

$$CON_{Acc} = \frac{NI_{it} - CFO_{it}}{TA} \times -1$$

Sumber : Juliana dan Radita (2019)

Komisaris Independen (COM)

Mengacu kepada peraturan OJK No.33/POJK04/2014 yang menyebutkan bahwa presentase Komisaris Independen dalam perusahaan paling sedikit adalah 30% (tiga puluh persen) dari jumlah seluruh anggota Dewan Komisaris maka pengukuran Komisaris Independen pada penelitian ini dilakukan dengan menjumlah komisaris independen kemudian dibagi dengan jumlah dewan komisaris yang ada dalam perusahaan tersebut seperti yang digunakan oleh Mappadang (2019).

$$\frac{\text{Jumlah komisaris independen}}{\text{Jumlah seluruh dewan komisaris}}$$

Sumber : Mappadang (2019)

Komite Audit (KOM)

Salah satu syarat untuk menjadi anggota komite audit dalam Peraturan OJK Nomor 55/POJK.04/2015 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit adalah latar belakang pendidikan dan keahlian di bidang akuntansi dan keuangan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini pengukuran komite audit menggunakan persentase dari jumlah anggota dengan latar belakang di bidang akuntansi dan keuangan dibagi dengan jumlah keseluruhan anggota komite audit seperti yang

digunakan oleh Sofia (2018), dengan memenuhi salah satu kriteria sebagai berikut memiliki latar belakang pendidikan di bidang keuangan dan/atau akuntansi dengan jenjang pendidikan pada level pada S1, S2, atau S3, dan memiliki pengalaman kerja di bidang keuangan dan/atau akuntansi.

$$\frac{\text{Jumlah anggota ahli keuangan}}{\text{Jumlah seluruh komite audit}}$$

Sumber : Sofia (2018)

Kualitas Audit (KUA)

Pada penelitiannya, De Angelo (1981) berpendapat bahwa Kualitas Audit dapat dilihat dari ukuran Kantor Akuntan Publik yang melakukan audit. Menurutnya Kantor Akuntan Publik besar akan melakukan kualitas audit yang lebih baik dan profesional daripada Kantor Akuntan Publik yang kecil. Oleh sebab itu, dalam penelitian ini pengukuran kualitas audit mengacu pada Puspita dan Utama (2016) yang menggunakan ukuran Kantor Akuntan Publik sebagai variabel dummy, yaitu dengan memberikan nilai pada perusahaan yang menggunakan Kantor Akuntan Publik *big four* dengan nilai 1, sedangkan pada perusahaan yang tidak menggunakan Kantor Akuntan Publik *big four* diberikan nilai 0. Kantor Akuntan Publik *big four* terdiri dari : PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte, KPMG, dan Ernst & Young (EY). Sumber data yang dibutuhkan untuk mengukur variabel kualitas audit berasal dari laporan auditor independen.

Whistleblowing system (WBS)

Whistleblowing system merupakan sebuah sistem pengaduan untuk mencegah dan memerangi praktik yang tidak sesuai dengan tata kelola perusahaan yang baik (GCG) yang digagas oleh Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). Dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (*whistleblowing system*) terdapat 16 (enam belas) item yang perlu dilakukan perusahaan dalam mengimplementasikan *whistleblowing system* yang. Item-item tersebut terdapat dalam lampiran 2 hal. 123. Penerapan *whistleblowing system* dihitung dengan memberikan skor 1 jika satu item dilaksanakan, dan 0 jika tidak dilaksanakan, skor tersebut kemudian dijumlahkan untuk memperoleh keseluruhan skor untuk setiap perusahaan (Sofia, 2018).

$$WBSI = \frac{n}{i}$$

Sumber: Sofia (2018) dan Cahyo dan Sulhani (2017)

Teknik Analisis

Analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu statistik deskriptif dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). *Moderated Regression Analysis* (MRA) Menurut Liana (2009) merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaannya mengandung unsur interaksi antar variabel independen. Persamaan regresi linear berganda dalam penelitian ini:

$$ILK = \alpha + \beta_1 COM + \beta_2 KOM + \beta_3 KUA + \beta_4 WBS + \beta_5 COM*WBS + \beta_6 KOM*WBS + \beta_7 KUA*WBS + e$$

Keterangan:

ILK = Integritas Laporan Keuangan ;

COM = Komisararis Independen

KOM = Komite Audit

KUA = Kualitas Audit

WBS = *Whistleblowing system*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Berdasarkan kriteria sampel yang telah dibahas sebelumnya, diperoleh bahwa dari total 46 perusahaan subsektor transportasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) terdapat 22 perusahaan yang harus dieliminasi karena tidak memiliki laporan keuangan auditan yang lengkap selama periode 2015 sampai dengan 2019, sehingga hasil akhir sampel terdiri dari 24 perusahaan. Total data observasi dari 24 perusahaan tersebut selama 5 tahun periode penelitian sebanyak 120 data. Terdapat 18 data outlier dalam penelitian ini karena memiliki data yang ekstrim, sehingga data tersebut harus dibuang dan jumlah data pada penelitian ini setelah outlier adalah 102 data. Berikut hasil statistik deskriptif masing-masing variabel pada penelitian ini:

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Integritas Laporan Keuangan	102	-.1088	.1412	.015100	.0499603
Komisaris Independen	102	.2500	.6667	.383307	.0987576
Komite Audit	102	.3333	1.0000	.785458	.2421788
Kualitas Audit	102	0	1	.33	.474
Whistleblowing system	102	.0000	.7500	.325980	.2119254

Sumber : Hasil olah data (2020)

Nilai rata-rata (Mean) yang diperoleh dari variabel integritas laporan keuangan adalah 0,015100 dengan nilai standar deviasi sebesar 0,0499603 yang artinya perusahaan yang menjadi sampel penelitian rata-rata telah menerapkan konservatisme akuntansi sehingga laporan keuangan yang dihasilkan berintegritas. Nilai standar deviasi dan rata-rata (Mean) pada variabel komisaris independen adalah 0,0987576 dan 0,383307 atau 38,33% yang artinya rata-rata komposisi komisaris independen pada sampel perusahaan yang diteliti lebih dari 30% dari jumlah dewan komisaris yang artinya telah sesuai dengan komposisi komisaris independen yang diatur dalam Peraturan OJK No.33/POJK04/2014 Pasal 20. Pada variabel independen komite audit nilai standar deviasi dan rata-rata sebesar 0,242179 dan 0,785458 atau 78,55% yang berarti rata-rata komite audit pada sampel perusahaan yang diteliti memiliki latar belakang di bidang akuntansi dan keuangan.

Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas pada penelitian ini menunjukkan bahwa data residual berdistribusi normal dan model regresi telah memenuhi asumsi normalitas karena memiliki nilai signifikansi uji Kolmogorof Smirnov $> 0,05$. Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa variabel komisaris independen, komite audit, kualitas audit, dan variabel moderasi *whistleblowing system* dengan kualitas audit lulus uji multikolinearitas karena memiliki nilai tolerance $> 0,1$ dan nilai VIF < 10 , namun variabel *whistleblowing system*, variabel moderasi *whistleblowing system* dengan komisaris independen, dan variabel moderasi *whistleblowing system* dengan komite audit tidak lulus uji multikolinearitas. Ketiga variabel tersebut menunjukkan nilai tolerance $< 0,1$ dan nilai VIF > 10 . Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menggunakan uji spearman rho yang menyimpulkan bahwa model regresi tidak mengalami heteroskedastisitas. Uji autokorelasi pada penelitian ini menggunakan Run Test. Hasil uji autokorelasi menunjukkan nilai $-0,00071$ dengan nilai signifikansi $> 0,05$ yaitu sebesar 0,550, maka dapat disimpulkan bahwa residual acak atau tidak terjadi autokorelasi antar nilai residual.

Uji Hipotesis

Berikut hasil uji regresi untuk pengujian hipotesis penelitian:

Tabel 2. Hasil Regresi Linear

Variable	Predicted Sign	Coefficient	t	Sig.
(Constant)		.010	1.732	.087
COM	+	.014	.292	.771
KOM	+	-.018	-.887	.377
KUA	+	.025	2.328	.022
WBS	+	-.018	-.562	.575
WBS*COM	+	.252	.933	.353
WBS*KOM	+	-.057	-.583	.562
WBS*KUA	+	-.116	2.353	.021
Observasi		102		
F-Stat (sig)		2.465 (0.023)		
Adjusted R-Square		0,092		

Sumber: data diolah

Pembahasan

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 2 bahwa koefisien variabel COM tidak signifikan, sehingga H1 tidak terbukti yang berarti komisaris independen tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa ada atau tidaknya komisaris independen dalam suatu perusahaan tidak akan mempengaruhi integritas suatu laporan keuangan. Pengangkatan Komisaris Independen oleh perusahaan kemungkinan hanya dilakukan untuk pemenuhan peraturan saja namun tidak ditujukan untuk menegakkan *Good corporate governance* (GCG) di dalam perusahaan, selain itu kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh komisaris independen belum mampu mengurangi *agency problem* dalam perusahaan. Hal ini tidak sesuai dengan fungsi Komisaris Independen yang sebenarnya, yaitu menilai kinerja perusahaan secara luas dan keseluruhan (Istiantoro et al., 2017). Peran komisaris independen sebagai penyeimbang dalam pengambilan keputusan sebagai perlindungan terhadap pemegang saham minoritas masih belum efektif. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Siahaan (2017), Istiantoro et al. (2017), dan Fatimah et al. (2020) yang membuktikan bahwa komisaris independen tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Namun, hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi dan Putra (2016), Himawan (2019) dan Anggraeni et al. (2020) yang menyatakan bahwa dengan adanya komisaris independen dalam suatu perusahaan dapat mengurangi risiko manipulasi oleh manajemen atas laporan keuangan untuk meningkatkan integritas laporan [azi] keuangan.

Hasil berikutnya pada Tabel 2 menunjukkan bahwa koefisien variabel KOM tidak signifikan sehingga H2 ditolak atau tidak terbukti yang berarti bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa ada atau tidaknya komite audit dalam suatu perusahaan tidak akan mempengaruhi integritas suatu laporan keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peran komite audit dalam perusahaan belum cukup efektif dan keberadaannya mungkin hanya menjadi pelengkap untuk memenuhi peraturan yang berlaku. Hal ini dikarenakan posisi komite audit yang di bawah dewan komisaris membuat komite audit belum bisa memaksimalkan fungsinya. Himawan (2019) mengatakan bahwa Fungsi komite audit sebagai pengawas dan pemeriksa laporan keuangan serta sebagai fasilitator dalam mengkomunikasikan hal-hal yang berkaitan dengan audit kepada dewan direksi belum berjalan secara efektif, sehingga komite audit tidak cukup mampu dalam rangka mengurangi kecurangan terhadap pelaporan keuangan dan peningkatan integritas laporan keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa monitoring cost yang

dikeluarkan untuk mengatasi masalah keagenan dengan membentuk komite audit dalam perusahaan belum berjalan secara efektif, sehingga kecenderungan-kecenderungan agent melakukan *fraud* belum dapat teratasi.

Hal ini bertentangan dengan Peraturan OJK Nomor 55/POJK.04/2015 yang menyatakan bahwa salah satu syarat menjadi anggota komite audit adalah memiliki latar belakang pendidikan dan keahlian di bidang akuntansi dan keuangan yang seharusnya dapat mempengaruhi fungsinya dalam mengawasi dan memastikan bahwa laporan keuangan disajikan dengan akurasi yang wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku sehingga dapat meningkatkan integritas laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Dewi dan Putra (2016), Himawan (2019), dan Fatimah et al. (2020) yang membuktikan bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Namun, hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi dan Putra (2016), Siahaan (2017), Istiantoro et al. (2017), Sofia (2018), Febriana dan Rabaina (2019) dan Anggraeni et al. (2020) yang menyatakan bahwa dengan adanya komite audit dalam suatu perusahaan dapat meningkatkan integritas laporan keuangan.

Berikutnya, hasil regresi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel KUA memiliki nilai koefisien yang signifikan dan bernilai positif sehingga H3 dalam penelitian ini terbukti diterima yang berarti kualitas audit yang diprosikan menggunakan ukuran perusahaan yaitu KAP Big Four dan KAP Non Big Four berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa setiap laporan keuangan yang diaudit oleh KAP Big four akan meningkatkan integritas suatu laporan keuangan. Hal ini membuktikan bahwa perusahaan audit yang besar dalam hal ini adalah KAP Big four akan memberikan kualitas audit yang tinggi demi menjaga reputasinya. Hasil penelitian ini sesuai dengan teori keagenan yang menyebutkan bahwa terdapat biaya yang dikeluarkan untuk mengatasi masalah keagenan, salah satunya adalah biaya pengawasan (*monitoring cost*). Kualitas audit yang baik mampu menilai laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen (*agent*) secara kompeten dan independen sehingga dapat mewujudkan integritas laporan keuangan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Puspita dan Utama (2016), Juliana dan Radita (2019), Febriana dan Rabaina (2019), dan Anggraeni et al. (2020) yang membuktikan bahwa kualitas audit mempengaruhi integritas laporan keuangan. Namun, bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hardiningsih (2010), Aljufri (2014), dan Danuta dan Wijaya (2020) yang menyatakan bahwa kualitas audit tidak mempengaruhi integritas laporan keuangan.

Hasil koefisien variabel interaksi WBS*COM menunjukkan nilai positif namun tidak signifikan sehingga disimpulkan bahwa H4 tidak terbukti atau ditolak, yang berarti *whistleblowing system* tidak memoderasi pengaruh komisaris independen terhadap integritas laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa efektif atau tidaknya *whistleblowing system* yang diterapkan sebagai pengendalian internal perusahaan tidak mempengaruhi komisaris independen dalam mengawasi pihak manajemen. Pada dasarnya *whistleblowing system* hanyalah sebuah alat bantu untuk melaporkan tindakan kecurangan yang terjadi di dalam perusahaan. Di dalam bagan kedudukan unit pengelola WBS, komisaris independen berkedudukan di atas komite pemantau WBS, sehingga wewenang untuk mengelola WBS dilimpahkan kepada komite pemantau WBS (KNKG, 2008). Oleh karena itu, keefektifan sistem WBS tidak mempengaruhi tugas komisaris independen secara signifikan sebagai seorang pengawas.

Hal tersebut menunjukkan bahwa dalam melakukan tugasnya, komisaris independen tidak bisa hanya mengandalkan independensinya saja namun juga harus memiliki kompetensi dan pengalaman dalam bidang akuntansi dan keuangan supaya mampu mencegah tindak manipulasi

laporan keuangan (*fraud*) yang dilakukan oleh manajemen sehingga integritas laporan keuangan dapat terwujud.

Serupa dengan sebelumnya, pengujian Hipotesis 5 (H5) melalui koefisien interaksi variabel WBS*KOM juga menunjukkan hasil yang tidak signifikan sehingga H5 ditolak, yang berarti *whistleblowing system* tidak memoderasi pengaruh komite audit terhadap integritas laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa *whistleblowing system* yang diterapkan di perusahaan tidak mempengaruhi komite audit dalam menjalankan fungsinya membantu dewan komisaris dalam melakukan pengawasan. Pengawasan yang dilakukan komite audit dalam melakukan pencegahan tindak kecurangan tidak bisa hanya dibantu dengan sistem pelaporan kecurangan. Melainkan komite audit harus turun langsung dalam memberikan nasihat dan pengawasan kepada dewan direksi dan manajemen terkait penyajian laporan keuangan melalui pengalaman dan keahlian yang telah dimiliki oleh komite audit dalam bidang akuntansi dan keuangan.

Selain itu, berdasarkan hasil penelitian, *whistleblowing system* masih belum berjalan secara efektif. Karena rata-rata perusahaan subsektor transportasi baru menerapkan sekitar 32% dari 16 item pelaksanaan menurut KNKG. Serta masih terdapat perusahaan subsektor transportasi yang menyerahkan tugas untuk mengelola *whistleblowing system* kepada audit internal bukan komite audit, sehingga, komite audit tidak dapat mengawasi secara langsung. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sofia (2018) yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* memperkuat hubungan komite audit dan integritas laporan keuangan.

Terakhir, dari output pada Tabel 2 menunjukkan bahwa koefisien variabel interaksi WBS*KUA memiliki nilai negatif dengan nilai probabilitas yang signifikan (<0.05) yang berarti H6 terbukti dan dapat diterima. Hasil tersebut menunjukkan bahwa *whistleblowing system* memoderasi pengaruh kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan secara signifikan dengan arah negatif. Hal tersebut berarti bahwa *whistleblowing system* memperlemah hubungan kualitas audit dengan integritas laporan perusahaan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik *whistleblowing system* yang diterapkan sebagai pengendalian internal perusahaan maka dapat mengurangi peran kualitas audit dalam meningkatkan integritas laporan keuangan. Seperti yang dikatakan oleh De Angelo (1981), bahwa merupakan segala kemungkinan (*joint probability*) dimana auditor dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien pada saat melakukan proses audit dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan dengan bergantung pada kompetensi dan independensi yang dimilikinya.

Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat dijelaskan bahwa perusahaan yang memiliki *whistleblowing system* yang baik, perbedaan kualitas audit antara KAP big four dan KAP non big four dalam menghasilkan laporan keuangan yang berintegritas menjadi lebih rendah dikarenakan *whistleblowing system* telah membantu auditor eksternal dalam mendeteksi dan mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan.

Dengan adanya *whistleblowing system* yang efektif, maka tindak kecurangan telah berhasil ditemukan melalui sistem yang diterapkan, sehingga auditor tidak secara langsung menemukan tindak kecurangan yang terjadi di dalam perusahaan, melainkan tindak kecurangan telah diungkapkan oleh pelapor (*whistleblower*) melalui *whistleblowing system*. Dengan ditemukannya tindak kecurangan melalui *whistleblowing system*, peran auditor eksternal dalam menemukan kecurangan berubah menjadi pihak yang membantu dalam melakukan investigasi terhadap kasus kecurangan yang ditemukan (KNKG, 2008). Oleh karena itu, kualitas audit antara KAP big four dan KAP non big four dalam menghasilkan laporan keuangan yang berintegritas menjadi lebih rendah dikarenakan *whistleblowing system* telah menggantikan peran auditor eksternal dalam mendeteksi dan mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan.

Hal ini tidak sejalan dengan pernyataan Srikanthi (2020) yang menyatakan bahwa proses audit yang dilakukan oleh KAP Big four mengharuskan perusahaan untuk menerapkan sistem pengendalian yang kuat, Semakin kuat sistem pengendalian internal yang diterapkan oleh perusahaan, semakin kecil kesempatan terjadinya kecurangan atau penyimpangan terutama dalam penyajian laporan keuangan sehingga akan meningkatkan integritas laporan keuangan.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh komisaris independen, komite audit dan kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan dengan *whistleblowing system* sebagai variabel moderasi. Pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan metode *F* dan diperoleh sebanyak 24 sampel perusahaan dikali dengan 5 tahun pengamatan, sehingga diperoleh jumlah sampel sebanyak 120 data yang diolah menggunakan SPSS versi 20.

Berdasarkan analisis data yang telah dilakukan, penelitian ini telah membuktikan bahwa kualitas audit memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap integritas laporan keuangan. Namun temuan lain menunjukkan bahwa komisaris independen serta komite audit tidak terbukti menjadi determinan yang signifikan dari integritas laporan keuangan suatu perusahaan. Terkait efek moderasi dari *whistleblowing system*, hasil penelitian ini membuktikan bahwa terdapat efek moderasi dengan arah negatif (memperlemah) yang dihasilkan oleh *whistleblowing system* terhadap hubungan positif antara kualitas audit dan integritas laporan keuangan. Namun di lain sisi *whistleblowing system* tidak memiliki efek moderasi yang signifikan terhadap hubungan antara komisaris independen serta komite audit terhadap integritas laporan keuangan.

Terbuktinya pengaruh positif yang ditimbulkan kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan diharapkan berimplikasi pada maksimalisasi upaya perusahaan dalam meningkatkan kualitas audit dengan cara memprioritaskan alternatif penggunaan auditor Big Four yang secara umum dipercaya memberikan kualitas audit yang lebih baik sehingga pada akhirnya berdampak pada peningkatan integritas laporan keuangan. Temuan lain yang *whistleblowing system* dapat memperlemah hubungan positif antara kualitas audit dan integritas laporan keuangan memberikan implikasi bagi para auditor baik KAP *non-big four* maupun KAP *big four* untuk tetap melakukan proses audit sesuai standar dan prosedur audit yang seharusnya tanpa bergantung pada baik atau buruknya *whistleblowing system* yang terdapat perusahaan tersebut.

Implikasi penelitian

Whistleblowing system dapat memperlemah hubungan positif antara kualitas audit dan integritas laporan keuangan memberikan implikasi bagi para auditor baik KAP *non-big four* maupun KAP *big four* untuk tetap melakukan proses audit sesuai standar dan prosedur audit yang seharusnya tanpa bergantung pada baik atau buruknya *whistleblowing system* yang terdapat perusahaan tersebut.

Keterbatasan Penelitian dan Saran

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal sampel perusahaan yang hanya mencakup satu sektor yaitu transportasi, sehingga diharapkan pada penelitian mendatang dapat dikembangkan dengan sampel yang lebih besar dan luas agar kemampuan generalisasi hasil penelitian meningkat.

DAFTAR PUSTAKA

Anggraeni, I. P., Zulpahmi, dan Sumardi. (2020). Pengaruh Komite Audit, Komisaris Independen, Leverage, Dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan Pada Bank Umum Syariah. *Jurnal Ilmu Manajemen Dan Akuntansi Terapan (JIMAT)*, 11(1), 128–138.

- Association of Certified *Fraud* Examiners (ACFE). (2020). *Survei Fraud* Indonesia 2019. Jakarta : ACFE Indonesia Chapter.
- Cahyo, Mohe N., dan Sulhani. (2017). Analisis Empiris Pengaruh Karakteristik Komite Audit, Karakteristik Internal Audit, *Whistleblowing system*, Pengungkapan Kecurangan Terhadap Reaksi Pasar. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 4(2), 249-270. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i2.7704>
- Crowe Horwarth. (2012). *The Mind Behind The Fraudsters Crime: Key Behavioral and Environmental Elements*. Diakses dari <https://fraudconference.com>.
- Danuta, K. S., & Wijaya, M. (2020). Pengaruh Kepemilikan Manajerial, Ukuran Perusahaan, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Majalah Ilmiah Manajemen Dan Bisnis*, 17(1), 1-10.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Dewi, N. K. H. S., dan Putra, I. M. P. D. (2016). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance Pada Integritas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi*, 15(3), 2269-2296.
- Fatimah, S., Putu Agustinawati, N., & Petro, S. (2020). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, Audit Tenure, Ukuran Perusahaan Dan Leverage Terhadap Integritas Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Perusahaan BUMN Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia). *Neraca: Jurnal Pendidikan Ekonomi*, 5(2), 1-13. <https://doi.org/10.33084/neraca.v5i2.1418>
- Febriyantri, C. (2020). Pengaruh Intellectual Capital, Size dan Leverage Terhadap Integritas Laporan Keuangan Pada Perusahaan Manufaktur Sektor Food and Beverage Tahun 2015-2018. *Owner*, 4(1), 267. <https://doi.org/10.33395/owner.v4i1.226>
- Hardiningsih, P. (2010). Pengaruh Independensi, Corporate Governance, dan Kualitas Audit terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Kajian Akuntansi*, 2(1), 61-76.
- Himawan, F. Agung. (2019). Analisis Pengaruh *Good corporate governance*, Profitabilitas dan Leverage Terhadap Integritas Laporan Keuangan dengan Moderasi Kualitas Audit. *ESENSI: Jurnal Manajemen Bisnis*, 22(3), 289-311.
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. (2016). *Exposure Draft Panduan Indikator Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik*. Jakarta.
- Istiantoro, I., Paminto, A., & Ramadhani, H. (2018). Pengaruh Struktur Corporate Governance terhadap Integritas Laporan Keuangan Perusahaan pada Perusahaan LQ45 yang Terdaftar di BEI. *Akuntabel*, 14(2), 157. <https://doi.org/10.29264/jakt.v14i2.1910>
- Jensen, Michael C. dan W.H. Meckling. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.
- Juliana dan Michelle Radita. (2019). Pengaruh Corporate Governance, Ukuran Perusahaan, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 14(2), 184-199.
- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). (2006). *Pedoman Umum Good corporate governance* Indonesia. Jakarta.
- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). (2008). *Sistem Pelaporan Pelanggaran – SPP (Whistleblowing system – WBS)*. Jakarta.
- Liana, L. (2009). Penggunaan MRA dengan Spss untuk Menguji Pengaruh Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Variabel Independen dan Variabel Dependen. *Jurnal Teknologi Informasi DINAMIK*, 16(2), 90-97.
- Mappadang, A. (2019). Do Corporate Governance Mechanism Influences Tax Avoidance and Firm Value? *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 9(10), 203-217. <https://doi.org/10.6007/ijarbss/v9-i10/6478>

- Mutmainah, N., dan R. Wardhani. (2013). Analisis dampak kualitas komite audit terhadap kualitas laporan keuangan perusahaan dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 10(2), 147–170.
- Novalia, F., dan M. Nindito. (2016). The Influence of Accounting Conservatism and Economic Value Added on Corporate Equity Assessment. *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 11(2).
- Oktapiyana, E., Dhiana, P., dan Putri, M. A. (2018). Pengaruh Independensi, Mekanisme Corporate Good Governance, Dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan Dengan Komisaris Independen Sebagai Variabel Intervening. *Journal of Accounting*, 4(4), 1–26.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 tentang Direksi dan Dewan Komisaris Emiten atau Perusahaan Publik. Diakses dari <https://www.ojk.go.id>.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK.04/2015 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit. Diakses dari <https://www.ojk.go.id>.
- Permatasari, I. (2019). the Effect of Independent Commissioners, Audit Committees, Financial Distress, and Company Sizes on Integrity of Financial Statements. *International Journal for Innovation Education and Research*, 7(12), 744–750. <https://doi.org/10.31686/ijer.vol7.iss12.2057>
- Puspita, M. A. P. W., dan Utama, I. M. K. (2016). Fee Audit sebagai Pemoderasi Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(3), 1829–1856.
- Rahiim, D., dan Wulandari, S. (2014). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance Dan Kualitas Kantor Akuntan Publik Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Esensi*, 4(3), 87–102. <https://doi.org/10.15408/ess.v4i3.2436>
- Rozania, Ratna A. Z., dan Nindito, M. (2013). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, Pergantain Auditor, Spesialisai Industri Auditor Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi XVI*, 3480–3499.
- Saad, B., dan Abdillah, A. F. (2019). Analisis Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage, Audit Tenure, Dan Financial Distress Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmu Manajemen Oikonomia*, 15(1), 70–85. <http://journal.unas.ac.id/oikonamia/article/view/645/525>
- Sayyida, S., and A. Anekawati. (2012). Penggunaan Analisis Structural Equation Modelling (SEM) Dalam Mengidentifikasi Pengaruh Variabel Moderasi Struktur Desentralisasi Terhadap Hubungan Partispasi Dalam Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial SKPD Di Kabupaten Sumenep. *Prosiding Univeritas Wiraraja. Sumenep*, 1(1).
- Siahaan, S. B. (2017). Pengaruh *Good corporate governance* dan Kualitas KAP terhadap Integritas Laporan Keuangan Studi Kasus pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia *Methosika: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Methodist*, 1(1), 81–95.
- Sofia, I. P. (2018). Pengaruh Komite Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan Dengan *Whistleblowing system* Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 11(2), 192–207. <https://doi.org/10.35448/jrat.v11i2.4260>
- Subramaniam, Nava. (2018). Agency theory and accounting research: emergent conceptual and empirical issues. In Hoque, Zahirul (ed), *Methodological issues in accounting research : theories and methods second edition*, London : Spiramus Press, 58–84.
- Srikandhi, Mutia F. (2020). Kualitas Audit Memoderasi Pengaruh Komisaris Independen, Komite Audit, Dan *Whistleblowing system* Terhadap Integritas Laporan Keuangan. Disertasi. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang. <http://lib.unnes.ac.id/id/eprint/39088>.
- Wardani, Rahayu K. (2016). Pengaruh intellectual capital terhadap integritas laporan keuangan. *Seminar Nasional UNIBA Surakarta*, 2 (1), 285–94.